

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 346/2018-T**

**Tema: IEC – Gasóleo colorido e marcado.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I. RELATÓRIO**

A..., L.da., com sede na ..., n.º..., ..., titular do número único de matrícula e de identificação de pessoa colectiva ..., doravante simplesmente designada Requerente, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º n.º 1 a) e 10.º n.º 1 a), ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, abreviadamente designado por RJAT), peticionando a declaração de ilegalidade parcial e consequente anulação parcial do ato de liquidação adicional do Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP) e juros compensatórios objeto do registo de liquidação n.º 2017/..., de 11/08/2017, no valor global de € 4.017,85, na parte respeitante à venda de 7.853,07 litros de gasóleo colorido e marcado sem a emissão de documento comercial de venda.

Para fundamentar o seu pedido alega, em síntese:

- a) A Requerente foi notificada da liquidação adicional de ISP e juros compensatórios objeto do registo de liquidação n.º 2017/..., de 11/08/2017, no valor de € 4.017,85;
- b) Tal liquidação teve origem no relatório final da acção inspectiva levada a cabo pela Alfândega do Jardim do Tabaco;
- c) Relatório esse que concluiu pela prática, pela Requerente, de diversas infracções, no posto de abastecimento de combustíveis que explora, em ..., relativos à venda de gasóleo colorido e marcado;

- d) A discrepância entre a existência contabilística de gasóleo colorido e marcado à data de 10/05/2017 (4.933,50) e a existência física (4.700) ascende a 233,50 litros e não aos invocados 7.853,07 litros, pelo que nunca poderia a Autoridade Tributária concluir que a Requerente vendeu 7.853,07 litros de gasóleo colorido e marcado sem o correspondente documento comercial de venda;
- e) A discrepância verificada encontra-se dentro dos limites definidos como perdas na armazenagem, não sendo, por via disso, tributáveis;
- f) Em 20/12/2017, a Requerente apresentou reclamação graciosa da liquidação adicional efectuada;
- g) Até à data da apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral e de pronúncia arbitral, não havia sido proferido qualquer despacho sobre a reclamação graciosa apresentada, pelo que se presume o seu indeferimento;
- h) Verifica-se uma errónea qualificação e quantificação dos valores de gasóleo colorido e marcado apurados, pelo que o acto de liquidação de ISP aqui impugnado é ilegal.

A Requerente juntou sete documentos e arrolou duas testemunhas.

No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente optou por não designar árbitro, pelo que, nos termos do disposto no artigo 6º nº 1 do RJAT, foi designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa o signatário, tendo a nomeação sido aceite nos termos legalmente previstos.

O tribunal arbitral foi constituído em 26 de Setembro de 2018.

Notificada nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 17º do RJAT, a Requerida apresentou resposta, invocando, em síntese, o seguinte:

- a) Às 12h00 do dia 23/07/2015, o reservatório do posto de abastecimento da Requerente apresentava uma existência de 13.800 litros de gasóleo colorido e marcado, conforme resulta do “Auto de Apuramento de Existências” lavrado e assinado pelos intervenientes na medição;

- b) O “Auto de Apuramento de Existências” foi lavrado em 23/07/2015, imediatamente após a medição efectuada por técnico da Requerente e com a presença do representante da Requerente, não podendo agora ser colocado em causa pela Requerente;
- c) Da análise dos ficheiros SAFT – Facturação, verifica-se que, no período compreendido entre 23/07/2015 e 10/05/2017, a Requerente vendeu 84.716,93 litros de gasóleo colorido e marcado;
- d) Pelo que nenhuma errónea quantificação do número de litros de gasóleo colorido e marcado vendido pela Requerente existiu;
- e) Os limites definidos no artigo 48º do CIEC como perdas na armazenagem não se aplicam à Requerente.

A Requerida não juntou documentos, nem arrolou nenhuma testemunha, tendo junto o processo administrativo.

A reunião a que alude o artigo 18º do RJAT bem como a apresentação de alegações foi dispensada, sem oposição das partes.

## **II. QUESTÕES A DECIDIR:**

Nos presentes autos as questões a decidir são:

- a) Saber se existiu errónea quantificação dos litros de gasóleo colorido e marcado apurados pela Autoridade Tributária e que deu origem à liquidação impugnada;
- b) Saber se a Requerente pode beneficiar do regime de não tributação definido no artigo 48º do CIEC para as perdas de armazenagem.

### **III. MATÉRIA DE FACTO:**

#### **a. Factos provados:**

Com relevância para a decisão a proferir nos presentes autos, deram-se como provados os seguintes factos:

1. A Requerente explora um posto de abastecimento de combustíveis em ...;
2. Em 10/05/2017, a Alfândega do Jardim do Tabaco iniciou uma acção inspectiva à Requerente, tendo por objectivo a verificação da regular comercialização de gasóleo colorido e marcado e dos registos efectuados nos terminais TPA/POS nºs ... e ..., instalados no posto de abastecimento de combustíveis explorado pela Requerente, no período compreendido entre 23/07/2015 e 10/05/2017;
3. À data de 23/07/2015, o reservatório do posto de abastecimento de combustível da Requerente apresentava uma existência física de 13.800 litros de gasóleo colorido e marcado;
4. À data de 10/05/2017, o reservatório do posto de abastecimento de combustível da Requerente apresentava uma existência física de 4.700 litros de gasóleo colorido e marcado;
5. No período compreendido entre 23/07/2015 e 10/05/2017, a Requerente comprou 83.470 litros de gasóleo colorido e marcado;
6. E vendeu 84.716,93 litros de gasóleo colorido e marcado;
7. O posto de abastecimento explorado pela Requerente não constitui um entreposto fiscal de armazenagem.
8. Por ofício datado de 11/07/2017, a Requerente foi notificada do projecto de conclusões do relatório da acção inspectiva e para, querendo, exercer o direito de audição prévia;
9. Por ofício datado de 11/08/2017, a Requerente foi notificada do relatório final da acção inspectiva e da liquidação nº 2017/..., no valor global de € 4.017,85;
10. Em 20/12/2017, a Requerente apresentou reclamação graciosa;

11. O pedido de constituição do tribunal arbitral e de pronúncia arbitral deu entrada em 18/07/2018.

**b. Factos não provados:**

Com interesse para os autos, não existe qualquer factualidade não provada.

**c. Fundamentação da matéria de facto:**

A convicção sobre os factos dados como provados fundou-se na prova documental junta pela Requerente, indicada relativamente a cada um dos pontos, cuja autenticidade e adesão à realidade não foi questionada pela Requerida, bem como no processo administrativo junto aos autos.

No que diz respeito ao ponto 3 da matéria de facto provada, o mesmo foi julgado provado em face do teor do “Auto de Apuramento de Existências” datado de 23/07/2015, no qual consta a existência de 13.800 litros de gasóleo colorido e marcado.

Tal auto foi lavrado após a medição física à quantidade de gasóleo colorido e marcado existente no reservatório do posto explorado pela Requerente e assinado no mesmo momento por um representante da Requerente e dois funcionários aduaneiros.

A Requerente não carregou para os autos qualquer facto susceptível de colocar em crise a veracidade deste auto nem impugnou a assinatura da sua representante ou a sua legitimidade para vincular a empresa.

Ademais, a força probatória dos documentos juntos aos autos pela Requerente com vista a demonstrar a existência de erro na medição do número de litros de gasóleo colorido e marcado em 23/07/2015 tem necessariamente de ceder perante a força probatória de um documento formal, lavrado em momento imediatamente a seguir à medição efectuada e assinado por uma representante da Requerente.

Razão pela qual o Tribunal julgou provado que, à data de 23/07/2015, o reservatório do posto de abastecimento da Requerente apresentava uma existência física de 13.800 litros de gasóleo colorido e marcado.

Quanto aos pontos 4, 5 e 6 da matéria de facto provada, verificou-se que, efetivamente, conforme invoca a Requerente, o “Auto de Apuramento de Existências” final foi lavrado em 10/05/2017 e não em 11/05/2017, como consta do relatório final da ação inspetiva, o que, alias, é admitido pela Requerida.

A indicação constante da página 3 do relatório final da ação inspetiva ficou a dever-se a mero lapso, sendo certo que o período de incidência da inspeção é de 23/07/2015 a 10/05/2017, período de referência para apuramento das compras e vendas efetuadas pela Requerente de gasóleo colorido e marcado.

Por outro lado, para demonstração do número de litros de gasóleo colorido e marcado vendido no período compreendido entre 23/07/2015 e 10/05/2017, a Requerente juntou aos autos cópias dos relatórios financeiros mensais do respetivo período.

Os valores constantes dos referidos relatórios financeiros mensais não apresentam qualquer discrepância com os valores constantes dos ficheiros SAFT – Faturação, excetuados os valores respeitantes ao mês de Fevereiro de 2017.

De facto, naquele período, consta do relatório financeiro a venda de 1.942,18 litros de gasóleo colorido e marcado, ao passo que no ficheiro SAFT - Faturação disponibilizado à Autoridade Tributária constam como vendidos 2.602 litros.

Ora, o referido ficheiro SAFT - Faturação disponibilizado à Autoridade Tributária é um programa informático devidamente certificado pela Autoridade Tributária, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 123º do CIRC e da respectiva portaria que o regula,

pelo que a sua força probatória tem necessariamente de ser superior à do relatório financeiro mensal elaborado pela Requerente.

Assim, foi a própria Requerente que, relativamente ao mês de Fevereiro de 2017, declarou ter vendido 2.602 litros de gasóleo colorido e marcado, pelo que não pode agora dar o dito por não dito e invocar ter vendido outra quantidade.

Tanto mais que a Requerente não demonstra minimamente a existência de qualquer lapso na indicação constante do ficheiro SAFT – Faturação disponibilizado à Autoridade Tributária, o que, *in casu*, sempre acarretaria a necessidade de anulação de uma ou mais facturas emitidas nesse período.

Razão pela qual o Tribunal julgou provado o facto constante do ponto 6 da matéria de facto provada.

Por último, no que diz respeito ao ponto 7 da matéria de facto provada, cumpre referir que, nos termos e para os efeitos do disposto no número 1 do artigo 21º do CIEC, a armazenagem de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, em regime de suspensão do imposto, apenas pode ser efectuada em entreposto fiscal mediante autorização e sob controlo da estância aduaneira competente.

Sendo certo que a obtenção do estatuto de depositário autorizado obedece a regras restritas, previstas nos artigos 22º e seguintes do CIEC.

Ora, a Requerente, pese embora pretenda beneficiar do regime previsto no artigo 48º do CIEC, não demonstrou minimamente ser detentora do estatuto de depositário autorizado nem que o posto de abastecimento por si explorado constituísse um entreposto fiscal de armazenamento.

Daí a inclusão da matéria constante do ponto 7 na matéria de facto provada.

#### **IV. SANEAMENTO:**

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão regularmente representadas.

O processo não enferma de vícios que afectem a sua validade, não existindo excepções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito e de que cumpra officiosamente conhecer.

## V. DO DIREITO:

Delimitadas que estão as questões a decidir e a matéria de facto provada, vejamos qual o direito aplicável.

A primeira questão colocada ao tribunal consiste em saber se existiu errónea quantificação dos litros de gasóleo colorido e marcado apurados pela Autoridade Tributária e que deu origem à liquidação impugnada, o que determinaria a anulação, ainda que parcial, da liquidação de ISP ora em crise.

Para o efeito, invoca a Requerente, por um lado, ter-se verificado um erro na quantidade de gasóleo colorido e marcado existente nos reservatórios do posto de abastecimento por si explorado em 23/07/2015, que invoca ser de 5.520,61 litros e não de 13.800 litros, como consta do “Auto de Apuramento de Existências”.

E, por outro lado, que no período compreendido entre 23/07/2015 e 10/05/2017, a quantidade de gasóleo colorido e marcado vendido foi de 84.057,11 litros e não de 84.716,93 litros, como invoca a Autoridade Tributária.

Pelo que, segundo a Requerente, subtraído à soma entre a existência inicial (5.520,61) e a quantidade de litros comprados (83.470) a quantidade de litros vendidos (84.057,11), se verifica uma discrepância de apenas 233,50 litros e não dos 7.853,07 litros que estiveram na origem da emissão da liquidação impugnada.

A Autoridade Tributária, por seu turno, invoca não ter existido qualquer erro, resultando a existência inicial de gasóleo colorido e marcado à data de 23/07/2015 de medição efectuada nessa data e constante do “Auto de Apuramento de Existências” elaborado à data e a quantidade de gasóleo colorido e marcado vendido pela Requerente entre 23/07/2015 e 10/05/2017 da informação constante do ficheiro SAFT – Faturação disponibilizado pela Requerente.

Pelo que, de acordo com a Autoridade Tributária, subtraído à soma entre a existência inicial (13.800) e a quantidade de litros comprados (83.470) a quantidade de litros vendidos (84.716,93), se verifica uma discrepância de 7.853,07 litros, discrepância esta correspondente ao número de litros vendidos pela Requerente sem a emissão do correspondente documento comercial de venda.

Ora, analisada a prova carreada para os autos, resultou provado justamente o invocado pela Autoridade Tributária - cfr. **pontos 3 e 6** da matéria de facto provada.

Com efeito, a existência inicial de gasóleo colorido e marcado à data de 23/07/2015 resulta do “Auto de Apuramento de Existências” elaborado nessa data, de onde consta uma quantidade de 13.800 litros.

A discrepância invocada pela Requerente não pode ser invocada nesta sede, tanto mais que, aquando da medição e da elaboração do respectivo auto, esteve presente um representante da Requerente, que após a sua assinatura no auto e nenhuma reserva suscitou quanto à quantidade de litros dele constante.

De onde se verifica nenhum erro ter existido aquando da quantificação inicial do gasóleo colorido e marcado existente nos reservatórios da Requerente – 13.800 litros.

Da mesma forma, pese embora do relatório financeiro mensal conste a quantidade de gasóleo colorido e marcado vendido pela Requerente no período compreendido entre 23/07/2015 e 10/05/2017 invocada pela Requerente, a verdade é que tal quantidade não corresponde aos elementos constantes dos ficheiros SAFT – Facturação disponibilizados pela Requerente à Autoridade Tributária.

Sendo que dos referidos ficheiros resulta que, no indicado período, a Requerente vendeu 84.716,93 litros e não os 84.057,11 alegados pela Requerente.

Assim, contas feitas, verifica-se a existência de uma discrepância entre a existência física à data de 10/05/2017 (4.700 litros) e o número de litros que, de acordo com a facturação da Requerente, deveria existir (12.553,07) na ordem dos 7.853,07 litros.

Por onde se conclui não ter existido qualquer errónea quantificação dos valores apurados pela Autoridade Tributária, como invoca a Requerente.

Aqui chegados, importa agora saber se a Requerente pode beneficiar do regime de não tributação definido no artigo 48º do CIEC para as perdas de armazenagem.

Ora, a este propósito, a Requerente limita-se a invocar que a discrepância verificada se situa dentro dos limites previstos no artigo 48º do CIEC relativo às perdas na armazenagem, não sendo, por isso, tributáveis.

Alegando a Autoridade Tributária, por seu turno, que o regime previsto no referido artigo 48º do CIEC se aplica exclusivamente aos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo que se encontrem em regime de suspensão de imposto em entreposto fiscal, sendo que a Requerente não detém o estatuto fiscal que lhe permita deter produtos sujeitos a IEC em regime de suspensão nem o posto de abastecimento que explora constitui um entreposto fiscal de armazenagem.

No que, cremos, assiste razão à Requerida.

De facto, conforme já exposto (*vide* fundamentação da matéria de facto), a armazenagem de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto apenas pode ser efectuada em entreposto fiscal mediante autorização e sob controlo da estância aduaneira competente.

Sendo certo que a obtenção do estatuto de depositário autorizado obedece às regras previstas nos artigos 22º e seguintes do CIEC.

Ora, a Requerente não demonstrou minimamente ser detentora do estatuto de depositário autorizado nem que o posto de abastecimento por si explorado constituísse um entreposto fiscal de armazenamento, sendo que era à Requerente que incumbia fazer tal prova.

Pelo que, não detendo a Requerente o estatuto fiscal necessário para o efeito, nem constituindo o posto de abastecimento por si explorado um entreposto fiscal de armazenagem, não pode, como está bom de ver, beneficiar do regime aplicável às perdas na armazenagem previstas no artigo 48º do CIEC.

Como quer que seja, ainda que a Requerente pudesse beneficiar deste regime, o que, como vimos, não sucede, sempre se dirá que, ultrapassando a divergência apurada – 7.853,07 litros – o limite máximo de 0,4% previsto no citado artigo 48º do CIEC, não poderia a

diferença apurada beneficiar do regime de isenção previsto para as perdas de armazenagem.

Por onde se verifica que a liquidação em crise, na parte impugnada, não padece de qualquer ilegalidade não podendo, por via disso, ser anulada, ainda que parcialmente, como pretende a Requerente.

## **VI. DISPOSITIVO:**

Em face do exposto, decide-se julgar improcedente o pedido de declaração de ilegalidade parcial do acto de liquidação adicional do Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (ISP) e juros compensatórios objeto d registo de liquidação n.º 2017/..., de 11/08/2017, no valor global de € 4.017,85.

\*\*\*

Fixa-se o valor do processo em € 4.017,85, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

\*\*\*

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 612,00, nos termos da Tabela I da Tabela Anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, bem como do disposto no n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, e do n.º 1 do artigo 4.º, do citado Regulamento, a pagar pela Requerente por ser a parte vencida.

\*\*\*

Registe e notifique.

Lisboa, 20 de março de 2019.

O Árbitro,

Alberto Amorim Pereira